

CZU 657.1:339.5(478)

<https://doi.org/10.52507/2345-1106.2026-1.32>

DIFERENȚE STRUCTURALE ÎNTRE VALOAREA CONTABILĂ ȘI BAZA IMPOZABILĂ A TVA PENTRU BUNURILE IMPORTATE ÎN REPUBLICA MOLDOVA

POPOVICI Angela,

Doctor în științe economice, conferențiar universitar,
Academia de Studii Economice din Moldova
e-mail: popovici.angela.alexandru@ase.md
<https://orcid.org/0000-0002-8844-0304>

CAUȘ Lidia,

Doctor în științe economice, conferențiar universitar,
Academia de Studii Economice din Moldova
e-mail: caus.lidia.ion@ase.md
<https://orcid.org/0000-0003-3203-3221>

REZUMAT

Determinarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată (TVA) la importul de bunuri în Republica Moldova reprezintă un proces complex, aflat la intersecția reglementărilor contabile, fiscale și vamale. Deși valoarea de intrare a stocurilor este stabilită conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), baza de calcul a TVA la import este determinată potrivit prevederilor Codului Fiscal și normelor vamale, ceea ce generează divergențe metodologice și diferențe valorice semnificative.

Studiul analizează cadrul normativ aplicabil, identifică momentele juridice relevante (transferul riscurilor, recunoașterea contabilă și exigibilitatea TVA) și evidențiază impactul cursului valutar, al cheltuielilor accesorii și al corelării documentelor contabile și vamale asupra obligației fiscale. Analiza include prevederi explicite ale Codului Fiscal (art. 100, 103 și 106) și consideră influența clauzelor INCOTERMS (EXW, FOB) asupra momentului recunoașterii și transferului riscurilor.

Pe baza unei analize comparative și a unui studiu de caz, cercetarea demonstrează caracterul structural al diferențelor dintre valoarea contabilă și baza impozabilă a TVA. Rezultatele subliniază necesitatea implementării procedurilor interne de reconciliere contabil-vamală, sprijinite de digitalizarea documentelor contabile, pentru prevenirea erorilor și a riscurilor fiscale. Aceste măsuri contribuie la reducerea decalajelor temporare între recunoașterea contabilă și obligația fiscală, la corectitudinea costului real al importului și la asigurarea unei raportări financiare fidele și conforme cu legislația în vigoare.

Cuvinte-cheie: TVA la import; baza impozabilă; valoare în vamă; diferențe contabil-fiscale; curs valutar; SNC „Stocuri”; declarație vamală; digitalizarea documentelor contabile.

STRUCTURAL DIFFERENCES BETWEEN ACCOUNTING VALUE AND VAT TAXABLE BASE FOR IMPORTED GOODS IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

POPOVICI Angela,

PhD in economic sciences, Associate Professor,,
Academy of Economic Studies of Moldova
e-mail: popovici.angela.alexandru@ase.md
<https://orcid.org/0000-0002-8844-0304>

CAUȘ Lidia,

PhD in economic sciences, Associate Professor,
Academy of Economic Studies of Moldova
e-mail: caus.lidia.ion@ase.md
<https://orcid.org/0000-0003-3203-3221>

SUMMARY

The determination of the taxable base for value-added tax (VAT) on the import of goods in the Republic of Moldova is a complex process, situated at the intersection of accounting, fiscal, and customs regulations. Although the entry value

of inventories is established in accordance with the National Accounting Standards (SNC), the VAT calculation base for imports is determined according to the provisions of the Fiscal Code and customs regulations, which generates methodological divergences and significant valuation differences.

The study examines the applicable regulatory framework, identifies the relevant legal moments (transfer of risks, accounting recognition, and VAT exigibility), and highlights the impact of exchange rates, additional costs, and the reconciliation of accounting and customs documents on the tax liability. The analysis includes explicit provisions of the Fiscal Code (Articles 100, 103, and 106) and considers the influence of INCOTERMS clauses (EXW, FOB) on the timing of recognition and transfer of risks.

Based on a comparative analysis and a case study, the research demonstrates the structural nature of the differences between the accounting value and the VAT taxable base. The findings emphasize the necessity of implementing internal accounting–customs reconciliation procedures, supported by the digitalization of accounting documents, to prevent errors and fiscal risks. These measures contribute to reducing temporary gaps between accounting recognition and tax liability, ensuring the accuracy of the actual import cost, and guaranteeing faithful financial reporting in compliance with the applicable legislation.

Key words: import VAT; taxable base; customs value; accounting-fiscal differences; exchange rate; SNC “Inventory”; customs declaration; digitalization of accounting documents.

Introducere. În economia Republicii Moldova, importurile de bunuri reprezintă o componentă structurală a circuitului economic, iar tratamentul acestora implică interferența simultană a normelor contabile, fiscale și vamale. Determinarea bazei impozabile a taxei pe valoarea adăugată (TVA) la import nu constituie o simplă transpunere a valorii facturate de furnizorul extern, ci rezultatul unui mecanism juridic complex, fundamentat pe reguli distincte de evaluare.

Problema științifică abordată constă în existența unei incongruențe metodologice între valoarea de intrare a bunurilor recunoscută în contabilitate și baza de calcul a TVA determinată conform legislației fiscale și vamale. Această necorelare generează diferențe valorice, riscuri de raportare eronată și posibile sancțiuni fiscale.

Scopul cercetării îl constituie analiza comparativă a tratamentului contabil și fiscal aplicabil importurilor de bunuri, cu evidențierea factorilor care determină divergențele privind baza impozabilă a TVA. *Obiectivele urmărite vizează:*

- ✓ examinarea cadrului normativ relevant;
- ✓ delimitarea momentelor juridice distincte (transferul riscurilor, recunoașterea contabilă, exigibilitatea TVA);
- ✓ analiza impactului cursului valutar și al cheltuielilor accesorii;
- ✓ demonstrarea diferențelor printr-un studiu de caz aplicativ.

Metodologia utilizată în cercetare include analiza cadrului normativ aplicabil, prin studierea prevederilor Codului Fiscal (CF), a normelor vamale și a Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), metoda comparativă, prin identificarea diferențelor și convergențelor dintre tratamentul contabil și cel fiscal, precum și exemplificarea numerică, printr-un studiu de caz practic care ilustrează impactul diferențelor de evaluare, curs valutar și cheltuieli accesorii asupra bazei impozabile a TVA. Această combinație metodologică permite o abordare integrată, care pune în evidență atât aspectele teoretice, cât și implicațiile practice ale divergențelor contabil-fiscale.

Rezultate și discuții. Determinarea bazei impozabile a TVA la import este un proces complex, reglementat în principal de **Codul Fiscal al Republicii Moldova**.

Analiza operațiunilor de import demonstrează că baza impozabilă a TVA nu se reduce la simpla înregistrare a valorii facturate, ci implică ajustări obligatorii conform prevederilor Codului Fiscal [1]. Conform art. 100 și 103 din Codul Fiscal al RM, nr. 1163-XIII din 24.04.1997, cu modificările și completările 2026, baza impozabilă a TVA la import include prețul bunurilor, taxele vamale, costurile de transport și asigurare, precum și alte cheltuieli accesorii suportate pentru aducerea bunurilor la locul destinației [1]. În plus, art. 106 alin. (1) și (2) stipulează că TVA-ul devine exigibil la data depunerii declarației vamale, folosind cursul BNM din ziua vămuirii, ceea ce poate genera diferențe între recunoașterea contabilă (la data tranzacției, cursul BNM din ziua respectivă) și obligația fiscală [1]. Aplicarea clauzelor **INCOTERMS**, în special EXW sau FOB, amplifică aceste divergențe, deoarece transferul riscurilor și recunoașterea contabilă se realizează înaintea depunerii declarației vamale [4,7].

Digitalizarea documentelor contabile reprezintă un instrument esențial pentru gestionarea eficientă a acestor diferențe [7,8]. Prin centralizarea facturilor, declarațiilor vamale și a documentelor de transport într-un sistem electronic integrat, se pot automatiza verificările între baza contabilă și cea fiscală, reducând erorile și asigurând conformarea cu prevederile Codului Fiscal [7,8]. Aceasta sprijină reconcilierea rapidă și corectă a datelor, reducând decalajele temporare și riscul subevaluării costului real al importului.

Valoarea în vamă este determinată potrivit reglementărilor vamale și ghidurilor metodologice elaborate de Serviciul Vamal al Republicii Moldova, incluzând, pe lângă prețul tranzacției, cheltuielile de transport, asigurare și alte costuri suportate până la locul introducerii în țară [1,3]. Din perspectivă contabilă, tratamentul stocurilor este reglementat de SNC „Stocuri”, potrivit căruia costul de intrare al stocurilor cuprinde prețul de cumpărare și costurile direct atribuibile aducerii acestora în starea și locul necesare utilizării sau vânzării [2]. Literatura de specialitate subliniază că, în contabilitatea financiară, corelarea între documentele justificative și înregistrările contabile este esențială pentru reflectarea fidelă a stocurilor și pentru calcularea corectă a obligațiilor fiscale [8].

Deși ambele sisteme (contabil și fiscal) includ costuri accesorii, criteriile de evaluare și momentele de referință diferă, generând decalaje valorice.

Astfel, pentru a explica clar sursele divergențelor, este util să separăm trei momente distincte în procesul de determinare a bazei impozabile a TVA [1,2,4,5,6,8]:

➤ *Transferul riscurilor și beneficiilor.* Momentul transferului riscurilor este determinat prin contract și prin aplicarea regulilor comerciale internaționale elaborate de Camera de Comerț Internațională, consacrate în Incoterms 2020 (INCOTERMS). De exemplu, în condiția EXW, riscurile se transferă la sediul furnizorului, ceea ce conduce la recunoașterea contabilă anticipată a bunului [4].

➤ *Recunoașterea contabilă.* Conform SNC „Stocuri”, bunurile sunt recunoscute la costul de

achiziție la data la care entitatea obține controlul asupra acestora. Conversia valutară se realizează la cursul oficial al BNM din data tranzacției [2,8].

➤ *Exigibilitatea TVA la import.* Din perspectivă fiscală, TVA devine exigibilă la data acceptării declarației vamale [1]. Cursul valutar aplicabil este cel stabilit pentru operațiunea de vămire. Această diferență temporală este principala sursă a discrepanțelor valorice.

Pentru a evidenția în mod sistematic diferențele dintre tratamentul contabil și cel fiscal aplicabil importurilor de bunuri, este necesară o analiză comparativă structurată a principalelor elemente care influențează determinarea bazei impozabile a TVA prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1. Analiza comparativă a tratamentului contabil și fiscal privind determinarea bazei impozabile a TVA la importul de bunuri

Element analizat	Tratament contabil	Tratament fiscal (TVA la import)
Moment evaluare	Data transferului controlului	Data acceptării declarației vamale
Curs valutar	Curs BNM la data tranzacției	Curs aplicabil la vămire
Transport și asigurare	Incluse dacă sunt atribuibile	Obligatoriu incluse în valoarea în vamă
Drepturi de import	Capitalizate în cost	Incluse în baza de calcul a TVA
Natură diferență	Impact asupra costului stocului	Impact asupra obligației fiscale

Sursa: Elaborat de autori în baza prevederilor Codul fiscal al Republicii Moldova și SNC „Stocuri” [1,2].

Din analiza comparativă prezentată rezultă că divergențele dintre valoarea contabilă și baza impozabilă a TVA nu sunt conjuncturale, ci derivă din aplicarea unor principii și momente de evaluare distincte, ceea ce impune o corelare riguroasă între evidența contabilă și documentația vamală pentru asigurarea conformității fiscale.

Pentru a demonstra aplicativ modul în care apar divergențele dintre valoarea contabilă a bunurilor importate și baza impozabilă a TVA determinată conform legislației fiscale și vamale, adică diferențele dintre tratamentul contabil și cel fiscal aplicabil importurilor de bunuri se propune următorul exemplu.

Exemplu. *Date inițiale:* S-a achiziționat prin import un bun la valoarea de 10.000 EUR (valoarea facturii externe), cu costuri de transport suplimentare de 500 EUR (cheltuieli de transport extern). Condiția de livrare: EXW (conform regulilor INCOTERMS), cursul BNM la data tranzacției: 19,20 Lei/EUR, cursul valutar la data vămii: 19,50 Lei/EUR. Cota TVA aplicabilă: 20%. Se presupune că nu există drepturi vamale suplimentare.

Rezolvare:

- **Determinăm valoarea contabilă a bunurilor.** Conform regulilor contabile, bunurile sunt recunoscute la cursul BNM din data tranzacției: **10 000 EUR × 19,20 Lei/EUR = 192 000 lei**

Aceasta reprezintă valoarea inițială a stocului înregistrată în contabilitate la momentul obținerii controlului asupra bunului.

- **Determinarea valorii în vamă.** Valoarea în vamă include prețul tranzacției și cheltuielile de transport:

$(10\,000 + 500) = 10\,500$ EUR

Conversia la cursul din ziua vămii:

$10\,500 \text{ EUR} \times 19,50 \text{ Lei/EUR} = 204\,750$ lei

Valoarea în vamă este, astfel, **204 750 lei**.

- **Determinarea bazei impozabile a TVA.** În lipsa altor taxe vamale, baza impozabilă a TVA este egală cu valoarea în vamă: **Baza TVA = 204 750 lei**

- **Calculul TVA la import.** $204\,750 \times 20\% = 40\,950$ lei

TVA datorată la buget constituie **40 950 lei**.

Calculul detaliat al valorilor contabile, al valorii în vamă și al TVA datorate este sintetizat în Tabelul 2.

Tabelul 2. Determinarea bazei impozabile și a TVA pentru bunurile importate

Etapa	Calcul	Rezultat (MDL)	Observații
1. Valoarea contabilă a bunurilor	$10\,000 \text{ EUR} \times 19,20 \text{ Lei/EUR}$	192 000	Valoarea inițială a stocului, conform SNC, recunoscută la data tranzacției
2. Valoarea în vamă	$(10\,000 + 500) \text{ EUR} \times 19,50 \text{ Lei/EUR}$	204 750	Incluse prețul tranzacției și cheltuielile de transport, la cursul BNM din ziua vămii

Etapa	Calcul	Rezultat (MDL)	Observații
3. Baza impozabilă a TVA	Valoarea în vamă	204 750	În lipsa altor taxe vamale, baza TVA este egală cu valoarea în vamă
4. TVA datorată	$204\,750 \times 20\%$	40 950	TVA de plată la buget conform cotei standard

Sursa: Elaborat de autori în baza prevederilor Codului Fiscal al Republicii Moldova și SNC „Stocuri” [1,2].

Diferența dintre valoarea contabilă inițială (192 000 lei) și valoarea în vamă (204 750 lei) constituie 204 750 – 192 000 = 12 750 lei și este determinată de includerea cheltuielilor de transport în valoarea în vamă, de aplicarea unui curs valutar diferit la momentul vămii și de decalajul temporal dintre recunoașterea contabilă a bunurilor și exigibilitatea obligației fiscale privind TVA [1,7].

Această diferență se reflectă direct în baza impozabilă a TVA și, implicit, în cuantumul TVA datorate la buget. Exemplul subliniază necesitatea unei **reconciliere contabil-vamale riguroase**, pentru a evita erorile în raportarea fiscală și eventualele sancțiuni administrative.

Prin urmare, rezultatul obținut confirmă existența unei divergențe structurale între tratamentul contabil și cel fiscal al operațiunilor de import, divergență care impune monitorizare și reconciliere sistematică între evidența contabilă și documentația vamală.

Exemplul analizat demonstrează că diferențele dintre valoarea contabilă a bunurilor importate și baza impozabilă a TVA nu reprezintă simple variații tehnice, ci consecința aplicării unor reguli distincte de evaluare, conversie valutară și determinare a momentului exigibilității fiscale. Discrepanțele valorice constatate evidențiază necesitatea unei abordări integrate a operațiunilor de import, în cadrul căreia corelarea informațiilor contabile cu cele vamale să fie realizată în mod sistematic și documentat.

Astfel, analiza demonstrează că divergențele contabil-fiscale nu sunt accidentale, ci au cauze structurale și legislative bine definite. Implementarea procedurilor interne de reconciliere, sprijinite de digitalizarea documentelor contabile, devine o măsură strategică pentru prevenirea riscurilor fiscale, asigurarea conformității și garantarea unei raportări financiare fidele [1,7,8].

Prin urmare, divergențele constatate nu au doar un caracter tehnic, ci produc efecte directe asupra modului de reflectare a importurilor în situațiile financiare ale entității.

Totodată, divergențele analizate între valoarea contabilă și baza impozabilă a TVA la import pot genera mai multe efecte asupra raportării financiare:

- diferențe de curs valutar recunoscute în Situația de profit și pierdere;
- decalaje temporare între recunoașterea stocurilor și înregistrarea obligației fiscale aferente TVA;
- riscul subevaluării costului real al importului în absența unei proceduri interne de reconciliere contabil-vamală adecvate [1,2,3,7].

În practică, lipsa unei proceduri eficiente de verificare și corelare între datele din declarația vamală și registrele contabile poate conduce la erori sistematice, afectând

fidelitatea raportării financiare și conformarea fiscală [1,2,3,7].

Digitalizarea documentelor contabile reprezintă un instrument strategic în acest context [7]. Prin implementarea unui sistem electronic integrat, facturile, documentele de transport, polițele de asigurare și declarațiile vamale pot fi centralizate, validate și corelate automat cu registrele contabile. Aceasta reduce erorile cauzate de conversia valutară, decalajele temporale și discrepanțele între tratamentul contabil și cel fiscal [7]. În plus, digitalizarea facilitează reconcilierea rapidă a datelor între departamentul contabil și autoritățile fiscale, sprijinind conformarea la legislația în vigoare și asigurând o transparență mai mare în raportarea importurilor [7].

Astfel, integrarea tehnologiilor digitale în gestiunea documentelor contabile nu doar că optimizează procesul de determinare a TVA la import, dar devine și un factor cheie pentru prevenirea riscurilor fiscale și pentru o raportare financiară fidelă și eficientă [7].

Concluzii. Analiza realizată confirmă că baza impozabilă a TVA la import constituie o categorie juridico-fiscală distinctă de valoarea contabilă a bunurilor recunoscută potrivit reglementărilor contabile [1,2,3]. Diferențele constatate nu sunt conjuncturale, ci rezultă din aplicarea unor principii normative diferite privind momentul evaluării, cursul valutar utilizat și structura elementelor incluse în valoarea în vamă [1,2,3].

Studiul de caz, prezentat în articol, a demonstrat caracterul structural al acestor divergențe, evidențiind faptul că baza de calcul a TVA poate depăși valoarea contabilă inițială a bunurilor, ca efect al includerii cheltuielilor accesorii și al utilizării unui curs valutar distinct la momentul vămii [1,2,3]. În consecință, impactul asupra raportării financiare se manifestă prin diferențe de curs, decalaje temporare și potențiale distorsiuni ale costului real al importului [1,2,3].

Corelarea eficientă între reglementările fiscale și cele contabile presupune [1,2]:

- delimitarea clară a momentelor juridice relevante în cadrul operațiunii de import;
- monitorizarea sistematică a diferențelor de curs valutar;
- instituirea unor proceduri interne de reconciliere între evidența contabilă și documentația vamală.

În plus, integrarea digitalizării documentelor contabile facilitează reconcilierea automată a informațiilor, reduce erorile generate de diferențele de curs și de decalajele temporale și sporește transparența raportării financiare [7]. În contextul modernizării cadrului vamal și al digitalizării proceselor fiscale, competența profesională a contabilului în gestionarea operațiunilor de import devine esențială pentru prevenirea riscurilor fiscale, asigurarea conformării și

garantarea unei imagini fidele a poziției financiare a entității [7].

Referințe bibliografice:

1. Codul Fiscal al Republicii Moldova nr.1163-XIII din 24.04.97, cu modificările ulterioare. Disponibil: <https://sfs.md/ro/pagina/codul-fiscal> (vizitat 14.02.2026).
2. Standardele Naționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013, modificat prin Ordinul nr.100 din 28.06.19. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237 din 22.10.2013, nr.230-237 din 19.07.2019. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130803&lang=ro (vizitat 22.02.2026).
3. Codul vamal al Republicii Moldova. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120483&lang=ro (vizitat 24.02.2026).
4. **Regulile de determinare a valorii în vamă a mărfurilor.** Disponibil: <https://trade.gov.md/ro/articles/regulile-de-determinare-a-valorii-in-vama-a-marfurilor> (vizitat 14.02.2026).
5. **Cum urmează a se determina TVA aferentă importului de servicii?** Disponibil: <https://monitorul.fisc.md/ru/questions/2859-cum-urmeaza-a-se-determina-tva-aferenta-importului-de-servicii.html/> (vizitat 14.02.2026).
6. **TVA la importul de mărfuri și servicii impozabile în Republica Moldova.** Disponibil: https://monitorul.fisc.md/catalog/tematic/tva/?page=153&utm_ (vizitat 17.02.2026).
7. POPOVICI, A., BÂNCILĂ, N. Digitalizarea documentelor contabile: provocări, beneficii și strategii pentru viitorul economic. În: Vector european, 2025, nr. 1, p.136-143. ISSN 2345-1106. E-ISSN 2587-358X, categoria B. Disponibil: https://usem.md/uploads/files/Activitate_%C8%98tiin%C8%9Bific%C4%83_USEM/Vector/Vector_European_2025_1.pdf (vizitat 18.02.2026).
8. NEDERIȚA, Alexandru, GRABAROVSCI, Liudmila, POPOVICI, Angela. *Contabilitate financiară: note de curs (Partea 1)*, Chișinău: [SEP ASEM], 2023, 302 p. ISBN 978-9975-167-38-3.